

62017CJ0320

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 5 lipca 2018 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 2, 9 i 168 – Działalność gospodarcza – Bezpośrednie lub pośrednie uczestnictwo spółki holdingowej w zarządzaniu jej spółkami zależnymi – Wynajem nieruchomości przez spółkę holdingową na rzecz jej spółki zależnej – Odliczenie podatku naliczonego – VAT zapłacony przez spółkę holdingową od wydatków poniesionych na nabycie udziałów lub akcji w innych przedsiębiorstwach

W sprawie C-320/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Conseil d'État (radę państwa, Francja) postanowieniem z dnia 22 maja 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 maja 2017 r., w postępowaniu:

Marle Participations SARL

przeciwko

Ministère de l'Économie et des Finances,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: A. Rosas (sprawozdawca), prezes izby, C. Toader i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

—

w imieniu Marle Participations SARL przez L. Poupota, avocat,

—

w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa, E. de Moustier i A. Alidière, działających w charakterze pełnomocników,

—

w imieniu rządu hiszpańskiego przez S. Jiménez García, działającego w charakterze pełnomocnika,

—

w imieniu rz?du austriackiego przez G. Eberharda, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,

—

w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala i N. Gossement, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 2, 9 i 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektyw? VAT”).

2

Wniosek ów zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy spó?k? Marle Participations SARL a ministre de l'Économie et des Finances (ministrem ds. gospodarki i finansów) w przedmiocie mo?liwo?ci odliczenia podatku od warto?ci dodanej (VAT) zwi?zanego z wydatkami dotycz?cymi transakcji nabycia udzia?ów lub akcji i zap?aconego przez skar??c? w post?powaniu g?ównym.

Ramy prawne Unii

3

Artyku? 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegaj? nast?puj?ce transakcje:

[...]

c)

odp?atne ?wiadczenie us?ug na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze”.

4

Artyku? 9 ust. 1 tej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„»Podatnikiem« jest ka?da osoba prowadz?ca samodzielnie w dowolnym miejscu jak?kolwiek dzia?alno?? gospodarcz?, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci.

»Dzia?alno?? gospodarcza« obejmuje wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców lub us?ugodawców, w??cznie z górnictwem, dzia?alno?ci? rolnicz? i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za dzia?alno?? gospodarcz? uznaje si? w szczególno?ci wykorzystywanie, w sposób ci?g?y, maj?tku rzeczowego lub warto?ci niematerialnych w celu uzyskania z tego tytu?u dochodu”.

5

Zgodnie z art. 135 rzeczonyj dyrektywy:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

1)

dzierżawy i wynajmu nieruchomości.

2. Zwolnienie przewidziane w ust. 1 lit. l) nie obejmuje:

a)

usługi zakwaterowania określonych w prawie krajowym państw członkowskich, w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze, włącznie z zapewnianiem miejsc na obozach wakacyjnych lub na terenach przystosowanych do biwakowania;

b)

wynajmu miejsc parkingowych dla pojazdów;

[...]

Państwa członkowskie mogą przewidzieć dodatkowe wyłączenia dotyczącego zakresu stosowania zwolnienia przewidzianego w ust. 1 lit. l)”.
6

6

Artykuł 137 tejże dyrektywy przewiduje:

„1. Państwa członkowskie mogą przyznać podatnikom prawo wyboru opodatkowania następujących transakcji:

[...]

d)

dzierżawy i wynajmu nieruchomości.

2. Państwa członkowskie określają szczegółowe zasady korzystania z prawa wyboru przewidzianego w ust. 1.

Państwa członkowskie mogą ograniczyć zakres tego prawa wyboru”.

7

Na mocy art. 167 dyrektywy VAT:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

Artykuł 168 owej dyrektywy przewiduje:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a)

VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

b)

VAT należnego od transakcji uznanych za dostawę towarów i świadczenie usług zgodnie z art. 18 lit. a) i art. 27;

c)

VAT należnego od wewnętrznych nabyci towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) pkt (i);

d)

VAT należnego od transakcji uznanych za wewnętrzne nabycie towarów zgodnie z art. 21 i 22;

e)

VAT należnego lub zapłaconego z tytułu importu towarów na terytorium tego państwa członkowskiego”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

Marle Participations jest spółką holdingową grupy Marle, która prowadzi działalność w zakresie produkcji implantów ortopedycznych. Przedmiotem działalności tej spółki jest w szczególności zarządzanie akcjami lub udziałami w szeregu spółek zależnych z grupy, którym to spółkom wynajmowała ponadto nieruchomości.

Z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, że od 2009 r. spółka Marle Participations przeprowadziła czynności restrukturyzacyjne, które doprowadziły do zbycia i nabycia przez nią papierów wartościowych. Spółka ta odliczyła w całości VAT obciążający różne koszty związane z tymi czynnościami restrukturyzacyjnymi.

W wyniku przeprowadzonej kontroli księgowości organ podatkowy zakwestionował odliczenie VAT, którego dokonała ta spółka, i w rezultacie skierował do niej decyzje określające wysokość zaległości podatkowych z tytułu VAT z tego powodu, że wydatki, w odniesieniu do których spółka ta wnosiła o odliczenie VAT, przyczyniły się do realizacji transakcji kapitałowych

pozostających poza zakresem stosowania prawa do odliczenia.

12

Spółka Marle Participations zaskarżyła te decyzje, bez powodzenia, przed tribunal administratif de Châlons-en-Champagne (sędziem administracyjnym w Châlons-en-Champagne, Francja), a następnie przed cour administrative d'appel de Nancy (apelacyjnym sędzią administracyjnym w Nancy, Francja).

13

W konsekwencji spółka ta wniosła skargę kasacyjną do sądu odsyłającego.

14

W postanowieniu odsyłającym Conseil d'État (rada państwa, Francja) wskazuje, że – odnosząc się do wyroków z dnia 27 września 2001 r., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) oraz z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496) – z art. 168 dyrektywy VAT wynika, iż o ile samo nabycie i posiadanie udziałów lub akcji w spółce nie powinno być uznawane za działalność gospodarczą przyznającą ich nabywcy lub posiadaczowi status podatnika, o tyle inaczej jest, gdy udziałowi w innym przedsiębiorstwie towarzyszy pośrednie lub bezpośrednie uczestnictwo w zarządzaniu spółkami, w których posiadane są udziały lub akcje, poprzez dokonywanie czynności podlegających opodatkowaniu VAT, takich jak świadczenie na rzecz tych spółek usług finansowych, handlowych i technicznych.

15

Ponadto, z wyroku z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496) wynika, że koszty związane z nabyciem udziałów lub akcji w spółkach zależnych poniesione przez spółkę holdingową biorąc udział w zarządzaniu tymi spółkami i w związku z tym wykonując działalność gospodarczą powinny być uważane za należące do kosztów ogólnych tej spółki holdingowej oraz że podatek zapłacony od tych kosztów co do zasady powinien podlegać pełnemu odliczeniu, chyba że niektóre transakcje gospodarcze dokonane na późniejszym etapie obrotu są zwolnione z podatku.

16

Sąd odsyłający podkreśla jednak, że w niniejszej sprawie jedyne usługi, jakie spółka Marle Participations świadczyła lub chciała świadczyć na rzecz spółek zależnych, w odniesieniu do których poniosła wydatki w związku z nabyciem udziałów lub akcji tych spółek, dotyczyły wynajmu nieruchomości.

17

W tych okolicznościach Conseil d'État (rada państwa) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy – i, w stosownym przypadku, na jakich warunkach – wynajem nieruchomości przez spółkę holdingową na rzecz spółki zależnej stanowi pośrednie lub bezpośrednie uczestnictwo w zarządzaniu tą spółką zależną, skutkując przyznaniem nabyciu i posiadaniu udziałów lub akcji w tej spółce zależnej statusu działalności gospodarczej w rozumieniu dyrektywy [VAT]?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

18

Poprzez swoje pytanie sęd odesyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy dyrektywa VAT należy interpretować w ten sposób, że wynajem nieruchomości przez spółkę holdingową na rzecz jej spółki zależnej stanowi uczestnictwo w zarządzaniu tą ostatnią spółką, które należy uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 owej dyrektywy, rodzajem prawo do odliczenia VAT od wydatków poniesionych przez spółkę w związku z nabyciem udziałów lub akcji w tej spółce zależnej, a w przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej – na jakich warunkach.

19

Tytułem wstępu należy przypomnieć, że o ile dyrektywa VAT zakreśla bardzo szeroko zakres zastosowania VAT, o tyle podatkiem tym objęta jest wyjątkowo działalność o charakterze gospodarczym (wyrok z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 34). Z art. 2 tej dyrektywy wynika bowiem, że pośród czynności świadczenia usług dokonywanych na terytorium państwa członkowskiego opodatkowaniu VAT podlegają jedynie świadczenia wykonywane odpłatnie przez podatnika działalność w takim charakterze (postanowienie z dnia 12 stycznia 2017 r., MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, pkt 24).

20

Na mocy art. 9 ust. 1 akapit pierwszy rzeczony dyrektywy podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

21

Pojęcie „działalności gospodarczej” zdefiniowane jest w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, a w szczególności jako obejmujące czynności polegające na wykorzystywaniu majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych celem uzyskania stałego dochodu.

22

Analiza tych definicji wskazuje na szeroki zakres stosowania pojęcia „działalności gospodarczej” oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta jest postrzegana jako taka, niezależnie od jej celów lub rezultatów. Działalność kwalifikuje się zatem, co do zasady, jako działalność gospodarcza, jeżeli ma ona charakter trwały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez autora danej transakcji (wyrok z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

23

Dodatkowo z orzecznictwa Trybunału wynika, że w ramach systemu VAT transakcje podlegające opodatkowaniu zakładają istnienie transakcji pomiędzy stronami zawierającej postanowienie dotyczące ceny lub ekwiwalentu świadczenia (wyrok z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 43) oraz że świadczenie usług dokonywane jest „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 dyrektywy VAT tylko wtedy, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy wyświadczoną usługą a otrzymanym ekwiwalentem świadczenia (wyrok z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 45).

24

Należy również przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo do odliczenia VAT przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT i, co do zasady, nie podlega ograniczeniu. Prawo to wykonywane jest bezpośrednio w stosunku do każdego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (postanowienie z dnia 12 stycznia 2017 r., MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, pkt 26).

25

System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach danej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy. Wspólny system VAT zapewnia zatem neutralność danej działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że rzeczona działalność sama podlega co do zasady opodatkowaniu VAT (postanowienie z dnia 12 stycznia 2017 r., MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

26

Z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT wynika niemniej, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia, po pierwsze, dany podmiot ma być „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy, oraz po drugie, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary lub usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu (wyrok z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 39).

27

Co się tyczy, bardziej szczegółowo, prawa spółki holdingowej do odliczenia, Trybunał stwierdził, że spółka holdingowa, której jedynym przedmiotem działalności jest obejmowanie udziałów lub akcji w innych przedsiębiorstwach, bez uczestniczenia bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu tymi przedsiębiorstwami – z zastrzeżeniem praw, które rzeczona spółka holdingowa posiada w charakterze udziałowca lub akcjonariusza – nie ma statusu podatnika w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT i w rezultacie nie korzysta z prawa do odliczenia na podstawie art. 167 i 168 owej dyrektywy (wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 18).

28

Samo nabywanie i posiadanie udziałów nie powinno być uznawane, w rozumieniu dyrektywy VAT, za działalność gospodarczą przynajmniej nabywcy lub posiadaczowi statusu podatnika. W rzeczywistości bowiem samo nabycie udziałów kapitałowych w innych przedsiębiorstwach nie stanowi korzystania z rzeczy mającego na celu osiągnięcie stałych dochodów, ponieważ otrzymanie ewentualnej dywidendy bądźcej owocem tego udziału wynika z samej własności rzeczy (wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 19).

29

Jednakże Trybunał orzekł, że inaczej jest, gdy udziałowi finansowemu w innym przedsiębiorstwie towarzyszy pośrednio lub bezpośrednio uczestnictwo w zarządzaniu spółką, w której udziały lub akcje zostały nabyte, bez uszczerbku dla praw właściciela udziału lub akcji

jako udziałowca lub akcjonariusza (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 listopada 2000 r., *Floridienne i Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, pkt 18; z dnia 27 września 2001 r., *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 20; z dnia 6 września 2012 r., *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 33; a także z dnia 16 lipca 2015 r., *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt*, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 20).

30

Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że uczestniczenie spółki holdingowej w zarządzaniu spółkami, w których nabyła ona udziały lub akcje, stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT w zakresie, w jakim skutkuje ono dokonywaniem transakcji podlegających opodatkowaniu VAT na podstawie art. 2 tej dyrektywy, takich jak świadczenie usług administracyjnych, księgowych, finansowych, handlowych, informatycznych i technicznych przez spółkę holdingową na rzecz jej spółek zależnych (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 listopada 2000 r., *Floridienne i Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, pkt 19; z dnia 27 września 2001 r., *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 22; a także z dnia 6 września 2012 r., *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 34).

31

W tym względzie należy podkreślić, że znajdujące się w orzecznictwie Trybunału przykłady rodzajów działalności wskazujących na uczestnictwo spółki holdingowej w zarządzaniu jej spółkami zależnymi nie stanowią wyczerpującego wyliczenia.

32

Pojęcie „uczestnictwa holdingu w zarządzaniu jego spółkami zależnymi” należy zatem rozumieć jako obejmujące każdą dokonywaną przez holding na rzecz jego spółki zależnej transakcję konstytuującą działalność gospodarczą w rozumieniu dyrektywy VAT.

33

W niniejszej sprawie z przedłożonych Trybunałowi akt sprawy wynika, że jedyne usługi, jakie spółka *Marle Participations* świadczyła lub chciała świadczyć na rzecz spółek zależnych, w odniesieniu do których poniosła wydatki w związku z nabyciem udziałów lub akcji tych spółek, dotyczyły wynajmu nieruchomości wykorzystywanej przez operacyjną spółkę zależną jako nowy zakład produkcyjny.

34

W tym względzie należy także przypomnieć, że opodatkowanie transakcji dzierżawy i wynajmu jest przewidzianym w art. 137 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT uprawnieniem, które prawodawca Unii przyznał państwom członkowskim na zasadzie odstąpienia od zasady ogólnej ustanowionej w art. 135 ust. 1 lit. l) owej dyrektywy, zgodnie z którą transakcje dzierżawy i wynajmu są zwolnione z VAT. Państwa członkowskie mogą na podstawie tego uprawnienia przyznać korzystającym z tego zwolnienia możliwość rezygnacji z niego (zob. podobnie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r., *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, pkt 26, 27).

35

W świetle rozważań przedstawionych w pkt 19–23 oraz pkt 34 niniejszego wyroku wynajem nieruchomości przez spółkę holdingową na rzecz jej spółki zależnej stanowi uczestnictwo w zarządzaniu tą ostatnią spółką, które należy uznać za działalność gospodarczą rodzajem prawo do odliczenia VAT od wydatków poniesionych przez spółkę w celu nabycia udziałów lub akcji tej

spółki zależnej, pod warunkiem że to świadczenie usług ma charakter stały, jest realizowane odpłatnie i podlega opodatkowaniu, czyli że ów wynajem nie był zwolniony, oraz że istniał bezpośredni związek pomiędzy usługą świadczoną przez usługodawcę a otrzymanym od usługobiorcy ekwiwalentem świadczenia. Do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy przesłanki te są spełnione w sprawie przed nim zawisłej.

36

W odniesieniu do przesłanek wykonania prawa do odliczenia, a dokładniej zakresu tego prawa, należy przypomnieć, iż Trybunał orzekł już w wyroku z dnia 16 lipca 2015 r., *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt* (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 33), że koszty związane z nabyciem udziałów lub akcji w spółkach zależnych poniesione przez spółkę holdingową biorącą udział w zarządzaniu tymi spółkami i w związku z tym wykonującą działalność gospodarczą powinny być uważane za należące do kosztów ogólnych tej spółki holdingowej i że VAT zapłacony od tych kosztów, co do zasady, powinien podlegać pełnemu odliczeniu.

37

Niemniej jednak koszty związane z nabyciem udziałów lub akcji w spółkach zależnych poniesione przez spółkę holdingową biorącą udział w zarządzaniu tylko niektórymi z tych spółek i w związku z tym niewykonującą działalności gospodarczej względem pozostałych powinny być uważane za należące do kosztów ogólnych tej spółki holdingowej jedynie częściowo, co oznacza, że VAT zapłacony od tych kosztów może zostać odliczony tylko proporcjonalnie do kosztów należących do działalności gospodarczej, zgodnie z kryteriami podziału określonymi przez państwa członkowskie, które przy korzystaniu z tego uprawnienia powinny uwzględnić cel i systematykę dyrektywy VAT i na tej podstawie określić sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający częściowe wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego, czego zbadanie należy do sądów krajowych (wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt*, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 33).

38

W sprawie w postępowaniu głównym do sądu odsyłającego należy także dokonanie oceny, czy nabycie udziałów lub akcji, które pociągają za sobą wydatki, w odniesieniu do których spółka *Marle Participations* wniosła o odliczenie VAT, dotyczy jedynie spółek zależnych, którym spółka ta wynajęła budynek, czy dotyczy także innych spółek zależnych.

39

W konsekwencji do sądu odsyłającego należy ustalenie, w świetle informacji, jakimi dysponuje, czy i w jakim zakresie spółka *Marle Participations* może odliczyć VAT zapłacony, uwzględniając przy tym kryteria wskazane w pkt 36 i 37 niniejszego wyroku.

40

Ponadto należy zauważyć, że do celów oceny odliczenia przyznanego spółce holdingowej uczestniczącej bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu jej spółkami zależnymi, w których nabyła udziały lub akcje, nie można uwzględnić obrotu realizowanego przez tę spółkę z tytułu świadczenia usług wynajmu na rzecz jej spółek zależnych oraz zysków, jakie osiąga ona z udziałów posiadanych przez nią w kapitale tych ostatnich spółek, w celu zapobieżenia powoływaniu się na to prawo bezprawnie lub w sposób stanowiący nadużycie.

41

Prawdą jest, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawa do odliczenia można odmówić w razie ustalenia na podstawie obiektywnych przesłanek, że podmiot powołuje się na to prawo bezprawnie lub w sposób stanowiący nadużycie. Zwalczanie przestępczości podatkowej, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest bowiem celem, który dyrektywa VAT uznaje i wspiera, a jednostki nie mogą powoływać się na normy prawa Unii bezprawnie lub w sposób stanowiący nadużycie (wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 42, 43 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 43).

42

Niemniej przyjęte przez państwa członkowskie środki nie mogą wykraczać poza to co konieczne do osiągnięcia takich celów. Środki te nie mogą wobec tego być wykorzystywane w sposób regularnie uniemożliwiający skorzystanie z prawa do odliczenia VAT i naruszający tym samym neutralność VAT (wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 57; a także z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 50).

43

Tymczasem, w pierwszej kolejności, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wydatki poniesione przez spółkę holdingową uczestniczącą w zarządzaniu spółką zależną w odniesieniu do różnych usług, które nabyła w ramach nabycia udziałów lub akcji w tej spółce zależnej, stanowią koszty ogólne podatnika i jako takie stanowią element cenotwórczy dla dostarczanych przez niego produktów, zachowując zatem bezpośredni i ścisły związek z działalnością gospodarczą spółki holdingowej (wyroki: z dnia 27 września 2001 r., Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 35; z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 58).

44

W drugiej kolejności – należy zapewnić prawo do odliczenia VAT bez uzależnienia go od kryterium odnoszącego się, w szczególności, do rezultatu działalności gospodarczej podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, na mocy którego to przepisu podatnikiem jest „każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”.

45

W świetle powyższych rozważań na przedłożone Trybunałowi pytanie należy odpowiedzieć, iż dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że wynajem nieruchomości przez spółkę holdingową na rzecz jej spółki zależnej stanowi „uczestnictwo w zarządzaniu” tej ostatniej spółki, które należy uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 owej dyrektywy, rodzajem prawa do odliczenia VAT od wydatków poniesionych przez spółkę w celu nabycia udziałów lub akcji tej spółki zależnej, gdy to świadczenie usług ma charakter stały, jest realizowane odpłatnie i podlega opodatkowaniu, czyli gdy ów wynajem nie był zwolniony, oraz gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy usługą świadczoną przez usługodawcę a otrzymanym od usługobiorcy ekwiwalentem świadczenia. Koszty związane z nabyciem udziałów lub akcji w spółkach zależnych poniesione przez spółkę holdingową biorąc udział w zarządzaniu tymi spółkami poprzez wynajmowanie im nieruchomości i w związku z tym

wykonuj?c? dzia?alno?? gospodarcz? powinny by? uwa?ane za nale??ce do kosztów ogólnych tej spółki holdingowej, a VAT zap?acony od tych kosztów, co do zasady, powinien podlegać pełnemu odliczeniu.

46

Koszty związane z nabyciem udziałów lub akcji w spółkach zależnych poniesione przez spółkę holdingową biorąc udział w zarządzaniu tylko niektórymi z tych spółek i w związku z tym niewykonuj?c? dzia?alno?ci gospodarczej względem pozostałych powinny być uważane za należące do kosztów ogólnych tej spółki holdingowej jedynie częściowo, co oznacza, że VAT zap?acony od tych kosztów może zostać odliczony tylko proporcjonalnie do kosztów należących do dzia?alno?ci gospodarczej, zgodnie z kryteriami podziału określonymi przez państwa członkowskie, które przy korzystaniu z tego uprawnienia powinny uwzględniać cel i systematykę rzeczony dyrektywy i na tej podstawie określić sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający cz??? wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na dzia?alno?? gospodarcz? i dzia?alno?? niemaj?c? charakteru gospodarczego, czego zbadanie należy do sądu krajowego.

W przedmiocie kosztów

47

Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

Dyrektyw? Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że wynajem nieruchomości przez spółkę holdingową na rzecz jej spółki zależnej stanowi „uczestnictwo w zarządzaniu” tą ostatnią spółką, które należy uznać za dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu art. 9 ust. 1 owej dyrektywy, rodzaj? prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) od wydatków poniesionych przez spółkę w celu nabycia udziałów lub akcji tej spółki zależnej, gdy to świadczenie usług ma charakter stały, jest realizowane odpłatnie i podlega opodatkowaniu, czyli gdy ów wynajem nie był zwolniony, oraz gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy usługą wyświadczoną przez usługodawcę a otrzymanym od usługobiorcy ekwiwalentem świadczenia. Koszty związane z nabyciem udziałów lub akcji w spółkach zależnych poniesione przez spółkę holdingową biorąc udział w zarządzaniu tymi spółkami poprzez wynajmowanie im nieruchomości i w związku z tym wykonuj?c? dzia?alno?? gospodarcz? powinny być uważane za należące do kosztów ogólnych tej spółki holdingowej, a VAT zap?acony od tych kosztów, co do zasady, powinien podlegać pełnemu odliczeniu.

Koszty związane z nabyciem udziałów lub akcji w spółkach zależnych poniesione przez spółkę holdingową biorąc udział w zarządzaniu tylko niektórymi z tych spółek i w związku z tym niewykonuj?c? dzia?alno?ci gospodarczej względem pozostałych powinny być uważane za należące do kosztów ogólnych tej spółki holdingowej jedynie częściowo, co oznacza, że VAT zap?acony od tych kosztów może zostać odliczony tylko proporcjonalnie do kosztów należących do dzia?alno?ci gospodarczej, zgodnie z kryteriami podziału określonymi przez państwa członkowskie, które przy korzystaniu z tego uprawnienia powinny uwzględniać cel i systematykę

rzeczony dyrektywy i na tej podstawie określi sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający
czym wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na działalność gospodarczą i
działalność niemającą charakteru gospodarczego, czego zbadanie należy do sądu krajowego.

Podpisy

(*1) Język postępowania: francuski.